

ACCOUNTING AND LEGAL REGULATION FRAMEWORK OF FIXED ASSETS' EVALUATION

RAČUNOVODSTVENI I ZAKONSKI REGULATIVNI OKVIRI VREDNOVANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

CITA, Melita

Abstract: *Entrepreneurs, who are profit oriented, are obliged to follow the Law on accounting, national and international accounting standards, tax regulations, as well as provisions, directives and guidelines that are enacted by EU legal system. Fixed assets represent, for most companies, a considerable part of the total assets, so it is very important how to express, measure and evaluate them in financial statements and reports. Their accounting treatment depends on a possible function in a company.*

Key words: *accounting framework, fixed assets evaluation*

Sažetak: *Poduzetnici koji su profitno orijentirani dužni su se pridržavati Zakona o računovodstvu, nacionalnih i međunarodnih računovodstvenih standarda, poreznih propisa, te uredbi, direktiva i smjernica koje donosi zakonodavstvo EU. Dugotrajna materijalna imovina predstavlja u većini poduzeća značajan dio ukupne imovine pa je važan način na koji je iskazana, mjerena i vrednovana u financijskim izvještajima. Njen računovodstveni tretman zavisi od moguće namjene u poduzeću.*

Ključne riječi: *računovodstveni okviri, vrednovanje dugotrajne materijalne imovine*



Authors' data: Melita, Cita, mr.sc., Veleučilište VERN Zagreb, Trg bana J.Jelačića 3, revizor1@bj.t-com.hr

1. Uvod

Računovodstveni sustav Republike Hrvatske određen je zakonima, standardima, poreznim i ostalim propisima. Poduzetnici koji su profitno orijentirani dužni su se pridržavati Zakona o računovodstvu[1], nacionalnih i međunarodnih računovodstvenih standarda, poreznih propisa, te uredbi, direktiva i smjernica koje donosi zakonodavstvo EU. Različite međunarodne organizacije svojim radom također nastoje utjecati na poboljšanje uvjeta poslovanja razvijajući računovodstvene standarde koji bi bili prihvatljivi na međunarodnoj razini. To je na primjer Međunarodni odbor za računovodstvene standarde (IASB) koji donosi Međunarodne standarde financijskog izvještavanja i cilj mu je razviti razumljive i kvalitetne standarde za sastavljanje financijskih izvještaja opće namjene. Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants – IFAC) kreira međunarodne standarde u područjima profesionalne etike, revizije, edukacije i računovodstva javnog sektora. Cilj ovog rada je ukazati na zakonski i računovodstveni tretman dugotrajne materijalne imovine koji zavisi od njene moguće funkcije u poduzeću, a obrađena je u određenim računovodstvenim standardima.

2. Zakonska regulativa u Republici Hrvatskoj

Financijsko izvještavanje predstavlja jedno od najvažnijih i najzahtjevnijih područja računovodstva [2]. Zakonom o računovodstvu regulirano je cjelokupno računovodstvo poduzetnika, i to kroz definiciju poduzetnika, obvezu vođenja poslovnih knjiga, financijskog izvještavanja, provođenja revizije odnosno drugih oblika nadzora. Sukladno odredbama Zakona o računovodstvu poduzeća se svrstavaju na mala, srednja i velika i to prvenstveno na temelju kvantitativnih kriterija kao što su broj zaposlenih, vrijednost ukupnog prihoda i vrijednost aktive. Računovodstveni standardi predstavljaju detaljniju razradu pojedinih računovodstvenih načela u pogledu računovodstvenog obuhvata, praćenja i prezentiranja računovodstvenih informacija. Financijsko izvještavanje u Republici Hrvatskoj od 1993. godine primarno je vezano uz primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda (dalje: MRS), odnosno od 01. siječnja 2006. godine Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (dalje: MSFI) [3], [4]. Primjena MSFI značila je uvođenje jednakosti u prikazivanju određenih računovodstvenih pozicija u poslovanju hrvatskih poduzeća i usporedivost s financijskim izvještajima u drugim zemljama. Temeljni koncepti za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja nalaze se u Okviru standarda. Okvir MSFI-a i HSFI-a posebnu pažnju posvećuje definiciji, sadržaju, cilju i svrsi standarda temeljnim pretpostavkama i načelima, definiranju osnovnih računovodstvenih kategorija, mjerenju i priznavanju elemenata financijskih izvještaja. Sve do 2008. godine bili su obvezni za primjenu u svim poduzećima bez obzira na njihovu veličinu, a od 2008. godine primjenjuju ih veliki poduzetnici i poduzetnici čiji vrijednosni papiri kotiraju na tržištu kapitala ili se obavljaju pripreme za njihovo uvrštavanje. Prema Zakonu o računovodstvu veliki poduzetnici su oni koji prelaze dva od sljedeća tri kriterija: ukupna aktiva iznosi

130.000.000,00 kn, prihod 260.000.000,00 kn i broj zaposlenih tijekom godine je veći od 250.

Aktualni MRS/MSFI vezani uz dugotrajnu materijalnu imovinu su:

- MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema
- MRS 36 Umanjenje imovine
- MRS 40 Ulaganje u nekretnine
- MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (dalje: HSFI) [5] temelje se na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi, odrednicama MSFI-a, te na IV i VII Direktivi EU, a doneseni su s ciljem pojednostavljenja opsežnih i složenih MSFI-a glede priznavanja i mjerenja elemenata financijskih izvještaja za potrebe malih i srednjih poduzeća kojih u Republici Hrvatskoj ima 98,85% [6]. Oni su usvojeni od strane Odbora za standarde financijskog izvještavanja i objavljeni u Narodnim novinama [7], te dugotrajnu materijalnu imovinu reguliraju slijedeći standardi:

- HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina
- HSFI 7 Ulaganja u nekretnine
- HSFI 8 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja

Računovodstveni sustav Republike Hrvatske pored odredbi Zakona o računovodstvu i odredbi MSFI/HSFI ovisi i o uredbama, direktivama i smjernicama koje donosi zakonodavstvo EU. Uredbe donesene na razini EU su obvezujuće za primjenu svim punopravnim zemljama članicama, kao i zemljama koje se kandidiraju za ulazak u EU. Za razvoj hrvatskog računovodstvenog sustava važna je Uredba Europskog parlamenta i Vijeća (EC)/1606/2002 od 19.07.2002 u kojoj se govori o obvezama primjene MSFI od 01.01.2005. za sva poduzeća koja kotiraju na financijskom tržištu EU, kao i IV i VII Direktiva EU. Porezni propisi poput Zakona o porezu na dobit [8] i Pravilnika o porezu na dobit [9] također utječu na iskazivanje podataka u financijskim izvještajima poduzetnika. Porezni propisi utvrđuju minimalni vijek trajanja i maksimalne godišnje stope amortizacije, dok standardi nalažu da se amortizacija imovine treba sustavno obračunavati tijekom vijeka uporabe. Zakonom o porezu na dobit propisano je da se dugotrajnom materijalnom imovinom smatra ona imovina čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500 kn i vijek trajanja duži od godine dana, za razliku od standarda koji ne razlikuju pojedine vrste dugotrajne imovine ovisno o visini troška nabave. Razlika između računovodstvene i porezne amortizacije uvjetuje utvrđivanje porezne imovine odgođenih poreznih sredstava i obveza prema MRS 12 Porez na dobit i HSFI 14 Vremenska razgraničenja.

3. Računovodstveni tretman dugotrajne materijalne imovine

Dugotrajna materijalna imovina predstavlja dugotrajnu imovinu pri čemu je važan način na koji je iskazana, mjerena i vrednovana u financijskim izvještajima jer to može značajno utjecati na poslovni rezultat. Ona može biti iskazana po različitim namjenama kao nekretnina, postrojenje i oprema koju koristi poduzeće, kao ulaganje u nekretnine i/ili kao dugotrajna materijalna imovina povučena iz upotrebe, a obrađena je u određenim MSFI-jima i HSFI-jima.

Računovodstveni postupci s dugotrajnom materijalnom imovinom u osnovi su regulirani MRS-om 16 Nekretnine, postrojenja i oprema za obveznike primjene MSFI-a, te HSFI-a 6 Dugotrajna materijalna imovina za ostala poduzeća. To je imovina koju poduzeće posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili obavljanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne potrebe, te će se prema očekivanju koristiti duže od jednog razdoblja. Da bi bila priznata u poslovnim knjigama poduzetnika trebaju biti ispunjeni sljedeći uvjeti: vjerojatnost da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom teći u poduzeće i da se trošak stjecanja imovine može pouzdano izmjeriti. Početno mjerenje dugotrajne materijalne imovine je po trošku nabave koji uključuje kupovnu cijenu, kao i sve zavisne troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu. Nakon priznavanja i početnog mjerenja nekretnina, postrojenja i opreme poduzeće može izabrati troškovni model ili model revalorizacije. Po troškovnom modelu ona se knjiži po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja. Ako postoje razlozi za dodatno umanjenje vrijednosti imovine, na svaki datum izvještavanja trebalo bi procijeniti nadoknadivi iznos. Dugotrajna materijalna imovina može se nakon početnog priznavanja iskazati i po revaloriziranom iznosu koji čini njezina fer vrijednost na datum revalorizacije umanjena za kasniji ispravak vrijednosti i kasnije gubitke od umanjenja. Prema toč. 58 HSFI 6 i toč. 67 MRS 16 knjigovodstveni iznos pojedine materijalne imovine treba prestati priznavati u trenutku otuđenja ili kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njezine uporabe ili otuđenja. Sukladno zahtjevima računovodstvenih standarda dobici ili gubici od prodaje dugotrajne materijalne imovine uključujući dugotrajnu imovinu namijenjenu prodaji evidentiraju se primjenom neto načela.

Nekretnine se priznaju kao ulaganje u nekretnine ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s ulaganjem dolaziti u poduzeće, ako je moguće pouzdano izmjeriti cijenu ulaganja u nekretnine i ako je u posjedu da bi donosila najamninu i/ili povećala vrijednost dugoročnih ulaganja. Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave u koji su uključeni i transakcijski troškovi. Nakon početnog priznavanja ulaganja u nekretnine poduzetnik može svojom računovodstvenom politikom odabrati model troška ili model fer vrijednosti. Kod modela troška sva ulaganja u nekretnine mjere se po njezinom trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Vrijednost ovih nekretnina može se naknadno povećati samo do iznosa ranijeg umanjenja vrijednosti. Ako poduzeće za mjerenje i vrednovanje ulaganja u nekretnine odabere model fer vrijednosti, tada mora procijeniti takve nekretnine na svaki datum bilance prema njihovoj fer vrijednosti i priznati dobitke ili gubitke iz razlike prema njihovoj prije iskazanoj vrijednosti u knjigovodstvu, gdje fer vrijednost ulaganja u nekretnine treba održavati tržišne uvjete na datum bilance. Kod ulaganja u nekretnine knjigovodstveni iznos se prestaje priznavati prilikom otuđenja ili kod konačnog povlačenja iz uporabe i bez očekivanja bilo kakve buduće ekonomske koristi od otuđenja. Poduzetnici će svoju dugotrajnu imovinu klasificirati kao namijenjenu prodaji u okviru kratkotrajne imovine ako će knjigovodstvena vrijednost biti uglavnom nadoknađena putem prodaje, a ne putem korištenja. Da bi mogla biti

klasificirana kao namijenjena prodaji kumulativno trebaju biti ispunjeni uvjeti: da je imovina raspoloživa za trenutnu prodaju u postojećem stanju po uvjetima koji su uobičajeni za prodaju takve imovine i da je prodaja imovine vrlo vjerojatna. U trenutku klasifikacije dugotrajne imovine kao namijenjene prodaji prestaje obračun amortizacije. Mjerenje dugotrajne imovine sukladno MSFI 5 i HSFI 8 je da se predmetna imovina i kod početnog i svakog naknadnog mjerenja mjeri po nižoj od knjigovodstvene vrijednosti i fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje. Poduzeće treba priznati gubitak od umanjenja za bilo koji početni ili naknadni djelomični otpis dugotrajne materijalne imovine namijenjene prodaji do fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje.

4. Zaključak

Kvaliteta iskazanih podataka u financijskim izvještajima pretpostavlja kvalitetu računovodstvenih pravila i standarda na temelju kojih se računovodstvene informacije oblikuju i iskazuju u financijskim izvještajima. Zbog njihovog razumijevanja od strane šireg kruga korisnika standardizirano je sastavljanje temeljnih financijskih izvještaja. U Hrvatskoj je propisana primjena MSFI-ja, odnosno HSFI-ja zavisno od veličine poduzeća. Dugotrajna materijalna imovina u većini poduzeća predstavlja značajan dio ukupne imovine i stoga je značajna u prezentiranju njihovog financijskog položaja i uspješnosti poslovanja. Računovodstveni postupci povezani s dugotrajnom materijalnom imovinom zavise o njoj namjeni u poslovanju poduzeća.

5. Literatura

- [1] Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 109/07
- [2] Žager K. i sur.(2009). *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Mikrorad d.o.o. Zagreb
- [3] International Accounting Standards Bord (IASB) (2005). *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)*, prijevod s engleskog, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- [4] Odluka o objavi Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine broj 36/09-58/11
- [5] Gulin D. i sur.(2008). *Primjena hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima*, Hrvatska zajednica računovodstvenih i financijskih djelatnika, Zagreb
- [6] Crnković L., Mijoč Ivo (2009). *Perspektive financijskog izvještavanja malih i srednje velikih trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj, Financije i računovodstvo u zaštiti hrvatskog gospodarstva od recesije*, 44. Simpozij, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Pula
- [7] Odluka o objavi Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine broj 30/08-58/11
- [8] Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04 do 80/10
- [9] Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine broj 95/05 do 156/08



Photo 023. Picnic / Izlet